



Listayhtiöiden tilintarkastajien näkemykset uudesta tilin- tarkastuskertomuksen uudistuksesta

Justus Ala-Mello

Opinnäytetyö
Liiketalouden koulutusohjelma
2017



Tekijä(t) Justus Ala-Mello	
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma	
Raportin/Opinnäytetyön nimi Listayhtiöiden tilintarkastajien näkemykset uudesta tilintarkastuskertomuksen uudistuksesta	Sivu- ja liitesivumäärä 30 + 6
<p>Tilintarkastuskertomuksen sisältö ja rakenne muuttuivat merkittävästi vuonna 2016. Taus-talla oli uudistettu tilintarkastuslain säännös koskien tilintarkastuskertomusta ja tilintarkas-tajan raportointia säätelevät uudistetut kansainväliset tilintarkastusstandardit. Myös EU:n tilintarkastusasetus ja tilintarkastusdirektiivi vaikuttavat tiettyjen yritysten osalta tilintarkas-tuskertomuksen rakenteeseen. Tilintarkastussääntelyn muutoksen seurauksena keväällä 2017 annettiin ensimmäiset uudistuneet tilintarkastuskertomukset. Ne antavat aiempaa enemmän informaatiota yhteisön tilintarkastuksesta sijoittajille ja sidosryhmille, etenkin ylei-sen edun kannalta merkittävien yhteisöjen kohdalla.</p> <p>Tämän opinnäytetyön tavoitteena on arvioida listayhtiöiden tilintarkastajien näkemyksiä ti-lintarkastuskertomuksen uudistuksesta sen tuomista muutoksista heidän tilintarkastustyö-hönsä.</p> <p>Opinnäytetyön teoreettisessa osuudessa kuvataan tilintarkastusta, sitä sääteleviä normeja ja tilintarkastuskertomusta. Teoriaosuudessa käydään läpi myös tilintarkastuskertomuksen kehittymistä ajan mittaan, syventyen tilintarkastuskertomuksen uudistukseen PIE-yhteisö-jen kohdalla.</p> <p>Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena syksyllä 2017. Aineisto kerättiin haastat-telemalla viittä listayhtiön tilintarkastajaa.</p> <p>Tutkimuksessa selvisi, että listayhtiöiden tilintarkastajat kokevat tilintarkastuksen uudistuk-sen hyvänä asiana. Tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen lisäys tilintarkastusker-tomuksiin koettiin parhaimpana uudistuksena. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat lisäsivät tilintarkastajien työtä liittyen niiden harkintaan ja dokumentointiin. Muuten tilintar-kastajat eivät kokeneet uudistuksen muuttaneen heidän tilintarkastustyötään.</p>	
Asiasanat Tilintarkastus, tilintarkastuskertomukset, tilintarkastaja, listayhtiö, PIE-yhteisö.	

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset	1
1.2	Tutkimuskysymys ja tutkimuksen rakenne	1
2	Tilintarkastus ja sen raportointi.....	3
2.1	Tilintarkastuksen tarkoitus ja tavoite.....	3
2.2	Tilintarkastuksen sääntely	4
2.3	Olellisuus tilintarkastuksessa	5
2.4	Tilintarkastusraportointi	6
2.4.1	Tilintarkastuskertomus	6
2.4.2	Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus	7
2.4.3	Mukautettu tilintarkastuskertomus	8
2.4.4	Tilintarkastajan muu raportointi	11
3	Tilintarkastuskertomuksen kehitys.....	13
3.1	Tilintarkastuskertomus vuosien mittaan.....	13
3.2	Tilintarkastuskertomuksen uudistus vuonna 2016	15
4	Tutkimuksen toteuttaminen	18
4.1	Tutkimusmenetelmä.....	18
4.2	Toteutus ja aineiston keruu	19
5	Tutkimustulokset	20
5.1	Uudistuksen vaikutus omaan työhön.....	20
5.2	Tilintarkastuksen kannalta keskeisen seikkojen lisäys.....	21
5.3	Informatiivisuus sidosryhmille.....	21
5.4	Kynnys mukautettuun kertomukseen	22
5.5	Muu informaatio ml. toimintakertomus.....	22
5.6	Uudistuksen arviointi ja parannusehdotukset	23
6	Pohdinta.....	25
6.1	Johtopäätökset.....	25
6.2	Tutkimuksen luotettavuuden arviointi	26
6.3	Jatkotutkimusaiheet	26
6.4	Opinnäytetyön ja oman oppimisen arviointi	27
	Lähteet	29
	Liitteet.....	31
	Liite 1. Haastattelukysymykset	31
	Liite 2. Suomen Tilintarkastajat ry:n laatima listayhtiön tilintarkastuskertomusmalli	Virhe.
	Kirjanmerkkiä ei ole määritetty.	

1 Johdanto

Tilintarkastuskertomuksen sisältö ja rakenne muuttuivat merkittävästi vuonna 2016. Taustalla oli uudistettu tilintarkastuslain säännös koskien tilintarkastuskertomusta ja tilintarkastajan raportointia säätelevät uudistetut kansainväliset tilintarkastusstandardit. Myös EU:n tilintarkastusasetus ja tilintarkastusdirektiivi vaikuttavat tiettyjen yritysten osalta tilintarkastuskertomuksen rakenteeseen. Tilintarkastussääntelyn muutoksen seurauksena keväällä 2017 annettiin ensimmäiset uudistuneet tilintarkastuskertomukset. Ne antavat aiempaa enemmän informaatiota yhteisön tilintarkastuksesta sijoittajille ja sidosryhmille, etenkin yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen kohdalla.

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on arvioida listayhtiöiden tilintarkastajien näkemyksiä tilintarkastuskertomuksen uudistuksesta sen tuomista muutoksista heidän tilintarkastustyöhönsä.

1.1 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää listayhtiöiden, eli yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen (Public Interest Entity, PIE-yhteisö), tilintarkastajien näkemyksiä ja kokemuksia uudistuneesta tilintarkastuskertomuksesta.

Tutkimus on rajattu koskemaan ainoastaan listayhtiöiden tilintarkastajia, jotka ovat allekirjoittaneet listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksia 31.12.2016 jälkeen. Tilintarkastajien haastattelut keskittyvät näin ollen ainoastaan tilintarkastuskertomuksen uudistukseen. Uudistunutta tilintarkastuskertomusta käydään läpi tämän tutkimuksen teoriaosuudessa.

Tutkimus toteutetaan kvalitatiivisella menetelmällä, joka soveltuu parhaiten kuvamaan tilintarkastajien suhtautumista uudistukseen.

Aineisto kerätään henkilökohtaisilla haastatteluilla. Haastattelukysymykset koskevat ainoastaan tilintarkastuskertomuksen uudistusta listayhtiöiden kohdalla.

1.2 Tutkimuskysymys ja tutkimuksen rakenne

Tutkimus koskee listayhteisöjen tilintarkastajia ja heidän antamia tilintarkastuskertomuksia 31.12.2016 lähtien. Tutkimuksella pyritään löytämään vastaus seuraavaan tutkimuskysymyksen:

- Miten listayhtiöiden tilintarkastajat suhtautuvat uudistuneeseen tilintarkastuskertomukseen?

Tutkimuskysymyksen pyritään saamaan vastaus haastattelemalla listayhtiöiden tilintarkastajia haastattelukysymysten avulla, jotka on koottu haastattelulomakkeeseen (Liite 1).

Tämä opinnäytetyö koostuu teoriaosuudesta ja empiirisestä osuudesta. Tutkimuksen teoriaosuuden luvussa kaksi käydään ensin yleisesti läpi tilintarkastuksen tavoite, sääntely ja olennaisuus tilintarkastuksessa. Lopussa syvennyttään tilintarkastuskertomukseen. Luvussa kolme käydään läpi tilintarkastuskertomuksen historiaa ja sen nykyhetkeä eli uutta tilintarkastuskertomuksen uudistusta, jossa syvennyttään PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksia koskeviin muutoksiin. Tutkimuksen empiirinen osuus alkaa luvusta neljä, jossa kerrotaan tutkimusmenetelmästä, tutkimuskohteesta ja aineiston keruusta. Luvussa viisi käydään läpi tutkimuksen tulokset. Viimeinen luku koostuu tutkimuksen pohdinnasta. Siinä käydään läpi tutkimuksen johtopäätökset, tulosten luotettavuuden tarkastelu, potentiaaliset jatkotutkimusaiheet sekä oma arviointi opinnäytetyöstä ja omasta oppimisesta.

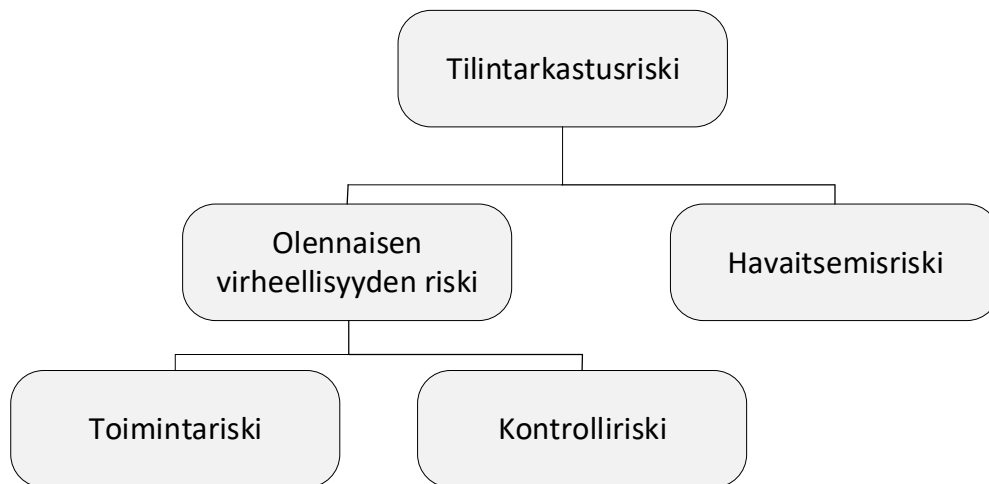
2 Tilintarkastus ja sen raportointi

Tässä luvussa kuvataan, mikä on tilintarkastuksen tarkoitus ja mitkä säädökset ja ohjeistukset ohjaavat sitä. Lopussa keskitytään tilintarkastuksen raportointiin. Tilintarkastajan käytännön työtä ja tilintarkastuksen suunnittelua ei esitellä tarkemmin.

2.1 Tilintarkastuksen tarkoitus ja tavoite

Tilintarkastuksen tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. Tämä täyttyy, kun tilintarkastaja voi antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Edellytyksenä lausunnon on, että tilintarkastaja hankkii kohtuullisen varmuuden siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena, väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Havaintojensa pohjalta tilintarkastaja antaa tilintarkastuskertomuksen tilinpäätöksestä. (ISA 200)

Kohtuullisella varmuudella tarkoitetaan korkeaa mutta ei ehdotonta varmuustasoa. Tämä saavutetaan hankkimalla tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, jotta tilintarkastaja voi alentaa tilintarkastusriskin hyväksyttävälle tasolle. Tilintarkastusriskillä tarkoitetaan riskiä, että tilintarkastaja esittää epäasianmukaisen lausunnon, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. Tämä riski koostuu olennaisen virheellisyyden riskistä ja havaitsemisriskistä. Havaitsemisriski on sitä, että tilintarkastajan tarkastustoimenpiteet eivät paljasta tilintarkastusaineistoon sisältyvää virhettä tai puutetta. Olennaisen virheellisyyden riskillä tarkoitetaan riskiä siitä, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen ennen tilintarkastusta. Tämä riski puolestaan koostuu toimintariskistä ja kontrolliriskistä. Toimintariskillä tarkoitetaan tarkastuskohteen toimintojen tai liiketapahtumien luonteesta johtuvaa riskiä. Kontrolliriski viittaa riskiin, että yhteisön sisäinen valvonta ei estä tai paljasta ja korjaa tilintarkastusaineistoon liittyvää virhettä tai puutetta. (ISA 200; Korkeamäki 2017, 43) Kuvassa 1 on kuvattu tilintarkastusriskin osatekijät:



Kuva 1. Tilintarkastusriskin osatekijät (mukaillen Halonen & Steiner 2010, 46)

Tilintarkastajan tulee suorittaa myös hallinnon tarkastus ja antaa lausunto siitä. Hallinnon tarkastuksen tavoitteena on selvittää vastuuvollisten toiminnan lainmukaisuutta kyseisen yhteisölainsäädännön säännösten mukaan. (Halonen & Steiner 2010, 14).

2.2 Tilintarkastuksen sääntely

Suomessa tilintarkastus perustuu tilintarkastuslakiin (1141/2015), joka on tilintarkastusta ja tilintarkastajaa säätelevä yleislaki. Siinä säädetään mm. tilintarkastajan tilintarkastusvelvollisuudesta, raportoisesta, riippumattomuudesta ja esteellisyydestä. Laissa on myös määräykset liittyen tilintarkastajien hyväksymiseen ja rekisteröimiseen sekä heidän valvontaan ja seuraamuksiin. Yleislakina tilintarkastuslaki väistyy, mikäli muussa lainsäädännössä määrätään tilintarkastuslaista poikkeavasti. Tilintarkastusmääräyksiä on myös osakeyhtiölaissa, kirjanpitoaissa ja -asetuksessa, arvopaperimarkkinaaissa, osuuskuntalaissa, yhdistyslaissa, säätiölaissa ja lukuisissa muissa taloutta sääntelevissä laeissa. (Korkeamäki 2017, 10-11)

Tilintarkastusasetus (1377/2015) sisältää tarkempia säännöksiä tilintarkastuslaissa olevasta tilintarkastajarekisteristä. Siinä määrätään, mitä tietoja tulee merkitä rekisteriin. Rekisteriä ylläpitää Tilintarkastuslautakunta (TILA). (Halonen & Steiner 2010, 29)

Tilintarkastuslaki velvoittaa tilintarkastajaa noudattamaan hyvää tilintarkastustapaa. Hyvää tilintarkastustapaa on keskeinen tilintarkastajan toimintaa ohjaava normisto, joka koskee niin lakisääteisiä tilintarkastustehtäviä kuin muitakin tehtäviä, kuten sopimuksessa sovittuja tehtäviä. Hyvä tilintarkastustapa sisältää ammattieettisiä periaatteita (objektiivisuus, huolellisuus ja rehellisyys) ja keinoja, kuten yleisesti käytettävät työmenetelmät, jotka ammattihenkilöt ovat omaksuneet. Hyvän tilintarkastustavan sisältöön vaikuttavia

lähteitä ovat lait, asetukset, viranomaisten ja tuomioistuinten päätökset, tilintarkastusstandardit, tilintarkastusalan keskeisten järjestöjen ohjeet ja suositukset sekä huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattama tilintarkastuskäytäntö. (Halonen & Steiner 2010, 31-32; Suomen tilintarkastajat ry 2017a)

Suomessa hyvän tilintarkastustavan määrittelyssä keskeisessä asemassa ovat myös kansainväliset tilintarkastusalan standardit. Myös tilintarkastuslakiin on kirjattu määräys EU:ssa sovellettavaksi hyväksytyjen tilintarkastusstandardien noudattamisesta. Kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n yhteydessä toimiva IAASB:n komitea antaa nämä standardit. Tilintarkastusalalla keskeisimmät standardit ovat ISA- ja ISQC-standardit. ISA-standardien tehtävänä on ohjeistaa tilinpäätökseen kohdistuvaa tilintarkastusta ja sen dokumentointia. ISQC 1 (International Standards on Quality Control) laadunvalvontastandardi käsittelee muita tilintarkastusyhteisöjen tarjoamia palveluita ja heidän laadunvalvontajärjestelmään liittyviä velvoitteita. (Suomen tilintarkastajat ry 2017a)

Suomea koskee myös EU:n jäsenmaana EU:n tilintarkastusdirektiivi. Direktiivin mukaan kaikki lakisääteiset tilintarkastukset on suoritettava komission hyväksymien kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaan (Euroopan Parlamentin Ja Neuvoston direktiivi 2014/56/EU). Direktiivi sisältää myös määräyksiä koskien muun muassa tilintarkastajien tehtäviä, hyväksymistä, riippumattomuutta, rekisteröintiä, laadunvarmistusta, ammattietiikkaa ja valvontaa. Direktiivi uudistettiin vuonna 2006, mutta maailmanlaajuisen finanssikriisin seurauksena EU:ssa tilintarkastussäätelyä uudistettiin. Vuonna 2014 annettiin muutospäätös direktiiviä ja tilintarkastusasetus yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista. Näiden soveltaminen alkoi kesäkuussa 2016 (Korkeamäki 2017, 9). Näitä uudistuksia käsitellään tarkemmin luvussa 3.

2.3 Olennaisuus tilintarkastuksessa

Kuten edellä luvussa 2.1. mainittiin, tilintarkastuksen tavoitteena on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Virheellisyyksien, mukaan lukien tietojen pois jättämiset, katsotaan olevan olennaisia, jos niiden voidaan odottaa yksin tai yhdessä vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella. Olennaisuutta on tarkoitus arvioida täten tilinpäätöksen käyttäjien näkökulmasta. Olennaisuuden määrittämisessä tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa sekä näkemystä tilinpäätöksen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeista. (ISA 320; Korkeamäki 2017, 46)

Määrällistä arviointia varten tilintarkastajan tulee määrittää rahamäärä, jota suuremmat virheellisyysdet hän katsoo olennaisiksi. Olennaisuusrajaa sovelletaan niin tilintarkastuksen suunnittelussa kuin käytännön toimenpiteissä. Se ei tarkoita, etteikö tilintarkastaja tarkastaisi mitään olennaisuusrajaa pienempiä eriä tai liiketapahtumia. Yksittäiset epäolennaiset virheetkin voivat yhdessä tehdä tilinpäätöksestä olennaisesti virheellisen. Aineistotarkastuksessa yksittäiset liiketapahtumat ovat usein alle olennaisuusrajan. Mikäli korjaamattomat virheellisyysdet yksin tai yhdessä ylittävät olennaisuusrajan, tilintarkastaja joutuu antamaan vakiomuotoisesta poikkeavan eli mukautetun tilintarkastuskertomuksen. (ISA 320; Korkeamäki 2017, 46). Mukautetuista tilintarkastuskertomuksista kerrotaan enemmän luvussa 2.4.1.

2.4 Tilintarkastusraportointi

Tilintarkastaja raportoi tekemänsä työnsä tuloksista kertomuksissa, lausunnoissa, todistuksissa ja muissa kirjallisissa raporteissa. Tilintarkastuslaissa on määräyksiä tilintarkastajan raporteista, mutta määräyksiä ja ohjeistuksia on myös yhteisöläinsäädännössä, viranomaisohjeissa ja säännöksissä. Tilintarkastaja voi myös raportoida muistioilla tai suullisesti vastuuvollisille. (Korkeamäki, 96)

Tilintarkastuslain (1141/2015) mukaan tilintarkastajan kirjalliset lakisääteiset raportit ovat tilintarkastuskertomus, tilinpäätösmerkintä ja tilintarkastuspöytäkirja.

2.4.1 Tilintarkastuskertomus

Tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomus on luovutettava yhteisön tai säätiön hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle viimeistään kaksi viikkoa ennen kokousta, jossa tilinpäätös esitetään vahvistettavaksi. Tilintarkastuskertomus on julkinen asiakirja, sillä siitä tulee liittää jäljennös ilmoitettavaan tilinpäätökseen. Tilintarkastuskertomuksessa on yksilöitävä sen kohteena oleva tilinpäätös sekä ilmoitettava, mitä tilinpäätössäännöstöä tilinpäätöksen laatimisessa on noudatettu. Tilintarkastuskertomuksessa on ilmoitettava kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamisesta. (Tilintarkastuslaki 3 luvun 5§; Tomperi 2016, 130-131; Korkeamäki 2017, 97)

Vuonna 2016 tilintarkastuskertomuksen sääntelyä uudistettiin muuttamalla tilintarkastuslain tilintarkastusmääräyksiä vastaamaan EU:n tilintarkastusdirektiiviä. Samalla voimaan tulivat uudistetut ISA-tilintarkastusstandardit sekä EU:n tilintarkastusasetus, jossa on lisäsääntelyä PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin. Määräysten uudistaminen merkitsi

tilintarkastuskertomuksen huomattavaa pidentymistä ja informaatioarvon lisääntymistä. (Korkeamäki 2017, 98)

2.4.2 Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus

Tilintarkastuskertomus jaetaan kahteen osioon: Tilinpäätöksen tilintarkastus ja muut raportointivelvoitteet (Korkeamäki 2017, 98).

Uuden tilintarkastuskertomuksen rakenne muodostuu seuraavanlaisesti. Suluissa olevia otsikoita sovelletaan PIE-yhteisöjen kohdalla. (Suomen tilintarkastajat ry 2017b, ISA 700):

- Otsikko
- Vastaanottaja
- Tilinpäätöksen tilintarkastus
 - o Lausunto
 - o Lausunnon perustelut
 - o [Toiminnan jatkuvuus]
 - o [Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat]
 - o Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet
 - o Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa
- Muut raportointivelvoitteet
 - o [Tilintarkastustoimeksiantoa koskevat tiedot]
 - o Muu informaatio, ml. toimintakertomukseen sisältyvä informaatio
 - o [Muut raportointivelvoitteet tarpeen mukaan, esim. säätiön lausunnot tai huomautukset]
- Päiväys ja allekirjoitus

Ensimmäisessä osiossa tilintarkastaja raportoi tilinpäätöksen tarkastuksesta, joka alkaa antamalla lausunto tilinpäätöksestä. Lausuntokappaleessa tilintarkastajan tulee antaa lausunto siitä (Korkeamäki 2017, 98):

- antaako tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
- täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset

Lausuntokappaleessa tulee myös ilmoittaa tarkastuskohteen nimi, y-tunnus ja tilikausi, jota tilintarkastus koskee, sekä tilinpäätökseen sisältyvät osat. Samalla lausutaan, mitä tilinpäätössäännöstöä (käytännössä Suomen kirjanpitolain säädäntö tai EU:n hyväksymät IFRS-standardit) on noudatettu tilinpäätöstä laadittaessa. Lausuntokappaletta seuraa lausunnon perustelut. Lopuksi annetaan selvitys tarkastuskohteen hallituksen ja toimitusjohtajan tilinpäätöstä koskevista velvollisuuksista sekä tilintarkastajan velvollisuuksista tilinpäätöksen tilintarkastuksessa. (Korkeamäki 2017, 98-99)

Toinen osio sisältää kaiken muun tilintarkastajalta edellytetyn raportoinnin kuten muun informaation. Muulla informaatiolla tarkoitetaan vuosikertomukseen sisältyvää taloudellista

tai muuta kuin taloudellista informaatiota (muuta kuin tilinpäätös ja sitä koskeva tilintarkastuskertomusta). Tilintarkastuskertomukseen tulee sisältää erillinen kappale nimeltään ”Muu informaatio”, jos tilintarkastaja on tilintarkastuskertomuksen antamispäivänä (ISA 720; Suomen tilintarkastajat ry 2017b)

- Listayhtiöiden tilintarkastuksessa saanut tai odottaa saavansa muun informaation käyttöönsä; tai
- Muun kuin listayhtiöiden tilintarkastuksissa saanut muun informaation kokonaan tai osittain käyttöönsä.

”Muu informaatio” kappaleessa tulee (ISA 720; Suomen tilintarkastajat ry 2017b)

- kertoa johdon vastaavan muusta informaatiosta,
- yksilöidä muu informaatio
- mainita, ettei tilintarkastajan lausunto kata muuta informaatiota eikä siitä anneta muutakaan varmuutta
- kuvata tilintarkastajan velvollisuuksista liittyen muun informaation lukemiseen, arvioimiseen ja raportointiin
- Kertoa, jos muu informaatio on saatu käyttöön ennen kertomuksen antamista, ettei ole mitään raportoitavaa tai raportoida havaitusta olennaisesta virheellisyydestä muussa informaatiossa

Mikäli tilinpäätöksen lisäksi on laadittu toimintakertomus, tulee siitä tilintarkastuslain mukaan antaa lausunnot (Suomen tilintarkastajat ry 2017b):

- onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti
- ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia

Toimintakertomuksen lausunnot ovat erillään tilinpäätöksen tilintarkastuksesta. Mikäli lausumia ei ole, toinen osio jää pois kokonaan tilintarkastuskertomuksesta. Tilintarkastuslain 3 luvun 5 pykälän mukaan tilintarkastuskertomuksessa on annettava tarpeelliset lisätiedot. Tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, mikäli yhteisön tai säätiön hallituksen jäsen, toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on joko syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan tai rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestyksestä, yhtiösopimusta tai sääntöjä. Samalla tilintarkastajan tulee todeta, onko tilintarkastuksen yhteydessä havaittu olennaisia virheellisyyksiä toimintakertomuksessa ja mitkä näiden luonne on. Myös muu lainsäädäntö (esim. säätiölaki) saattaa velvoittaa tilintarkastajaa antamaan lisälausuntoja. (Korkeamäki 2017, 99)

2.4.3 Mukautettu tilintarkastuskertomus

Tilintarkastaja antaa mukautetun lausunnon, kun tilintarkastuskertomus ei ole vakiomuotoinen eli puhdas. Näin käy, kun (Korkeamäki 2017, 108):

- vähintään yksi tilintarkastuslain edellyttämistä lausunnoista on annettu varauman sisältävänä tai kielteisenä tai lausuntoa ei ole voi antaa lainkaan

- erityislainsäädännön edellyttämä lausunto on annettu vakiomuodosta poikkeavana
- tilintarkastuskertomus sisältää huomautuksen vastuuvetoajalle
- tilintarkastuskertomus sisältää tilintarkastajan antaman lisätiedon

ISA 705 -standardin mukaan, tilintarkastajan tavoitteena on esittää mukautettu lausunto tilinpäätöksestä, kun

- 1) tilintarkastaja tekee hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen, että tilinpäätöksessä kokonaisuutena on olennainen virheellisyys; tai
- 2) tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen johtopäätöksen, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuutena ole olennaista virheellisyyttä.

Ensimmäisen kohdan tapaukset johtavat varauman sisältävään lausuntoon tai kielteiseen lausuntoon. Toisessa kohdassa tapaukset johtavat varauman sisältävään lausuntoon tai lausunnon antamatta jättämiseen. Kahdesta lausunnosta valitaan jyrkempi, mikäli mukautamiseen vaikuttavan seikan luonne on laajasti ulottuva. (Korkeamäki 2017, 108) Asiaa havainnollistaa taulukko 1.

Taulukko 1. Erityyppiset mukautetut lausunnot (ISA 705 mukaan; Korkeamäki 2017, 109)

Mukauttamiseen johtavan seikan luonne	Tilintarkastajan harkintaan perustuva ratkaisu tilinpäätökseen kohdistuvien vaikutusten tai mahdollisten vaikutusten laajuudesta	
	Olennainen, mutta ei laajalle ulottuva	Olennainen ja laajalle ulottuva
Tilinpäätös on olennaisesti virheellinen	Varauman sisältävä lausunto	Kielteinen lausunto
Ei pystytäkään hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä	Varauman sisältävä lausunto	Jätetään lausunto antamatta

Varauman sisältävä lausunto annetaan, kun tilinpäätöksen virheellisyydet ovat olennaisia, mutta eivät laajalle ulottuvia (ISA 705). Kuva 2 sisältää esimerkin varauman sisältävän lausunnon perustelusta.

Varauman sisältävän lausunnon perustelut

Yhtiön vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo taseessa on xxx. Vaihto-omaisuutta ei ole esitetty hankintamenoon tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi, vaan pelkästään hankintameno, mikä ei ole IFRS-standardien mukaista. Yhtiön kirjanpitoaineisto osoittaa, että jos vaihto-omaisuus olisi merkitty taseeseen hankintamenoon tai nettorealisointiarvoon sen mukaan, kumpi niistä on alempi, vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvo olisi pitänyt alentaa xxx:llä nettorealisointiarvoon pääsemiseksi. Tämän johdosta myytyjä suoritteita vastaavat kulut olisivat olleet xxx suuremmat, ja tuloverot olisivat olleet xxx pienemmät, tulos olisi ollut xxx pienempi ja oma pääoma xxx pienempi.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Yhtiöstä niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat tilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet varauman sisältävän lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Kuva 2. Esimerkki varauman sisältävästä lausunnosta (ISA 705)

Kielteinen lausunto annetaan, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen ja vaikutukset ovat olennaisia ja laajalle ulottuvia (ISA 705). Kuva 3 sisältää esimerkin kielteisen lausunnon perustelusta.

Kielteisen lausunnon perustelut

Kuten liitetietojen kohdassa X selostetaan, vuoden 20X1 aikana hankitun tytäryrityksen tilinpäätöstä ei ole yhdistelty konsernitilinpäätökseen, koska Konserni ei ole vielä pystynyt varmistumaan tytäryrityksen tiettyjen olennaisten varojen ja velkojen hankinta-ajankohdan käyvistä arvoista. Sijoitus on tämän vuoksi kirjattu hankintameno. IFRS-standardien mukaan kyseinen tytäryritys olisi pitänyt yhdistellä konsernitilinpäätökseen ja hankinta olisi pitänyt käsitellä alustavien arvojen pohjalta. XYZ:n yhdisteleminen olisi vaikuttanut konsernitilinpäätöksen useaan eri osaan olennaisesti. Yhdistelemättä jättämisen vaikutuksia konsernitilinpäätökseen ei ole määritetty.

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen ISA-standardien mukaisesti. Näiden standardien mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksessa*. Olemme riippumattomia Konsernista niiden eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat konsernitilinpäätöksen tilintarkastusta [maassa], ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme. Käsityksemme mukaan olemme hankkineet kielteisen lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Kuva 3. Esimerkki kielteisestä lausunnosta (ISA 705)

Lausunto jätetään antamatta, mikäli tilintarkastaja ei pysty hankkimaan lausuntonsa perustaksi tarpeeksi tilintarkastusevidenssiä. Mikäli tilintarkastusevidenssiä on hankittu tarpeeksi, mutta useat epävarmuustekijät voivat mahdollisesti vaikuttaa toisiinsa ja tilinpäätökseen, tulee lausunto myös jättää antamatta (ISA 705). Kuva 4 sisältää esimerkin perusteluista lausunnon antamatta jättämiselle.

Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle

Konsernin osuus yhteisyrityksestä XYZ-yhtiö on merkitty konsernitaseeseen arvoon xxx, joka on yli 90 % konsernin nettovarallisuudesta 31.12.20X1. Meille ei annettu mahdollisuutta keskustella XYZ-yhtiön johdon ja tilintarkastajien kanssa, emmekä saaneet perehtyä XYZ-yhtiön tilintarkastajien tilintarkastusdokumentaatioon. Tämän vuoksi emme pystyneet selvittämään, olisiko ollut tarpeellista tehdä oikaisuja Konsernin suhteelliseen osuuteen XYZ:n varoista, joihin se käyttää yhteistä määräysvaltaa, sen suhteelliseen osuuteen XYZ-yhtiön veloista, joista se vastaa yhdessä toisten osapuolten kanssa, sen suhteelliseen osuuteen XYZ:n tilikauden tuotoista ja kuluista, sekä konsernin oman pääoman muutoksia osoittavan laskelman ja rahavirtalaskelman muodostaviin osiin.

Kuva 4. Esimerkki lausunnon antamatta jättämisestä (ISA 705)

Vakiomuotoisesta poikkeavan lausunnon antamiseen voi johtaa tilanne, jossa tilintarkastajan työtä rajoitetaan. Hänelle ei ole annettu mahdollisuutta esim. seurata fyysistä inventointia vaihto-omaisuudesta tai hankkia vahvistuksia myyntisaamisista. Tällöin tilintarkastaja voi antaa varauman sisältävän lausunnon tai jättää lausunnon antamatta. Tilintarkastuskertomuksessa tulee kuvata kyseisiä rajoituksia ja kertoa niiden vaikutuksesta tilintarkastukseen. Myös tilanne, jossa tilintarkastajan ja tilinpäätöksen laatineen johdon välillä on erimielisyyksiä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista tai tilinpäätöksen tietojen riittävydestä, voi johtaa poikkeavan lausunnon antamiseen. Tässä tapauksessa joko varauman sisältävään tai kielteiseen lausuntoon. (Korkeamäki 2017, 109; ISA 705)

Tilintarkastuskertomus on myös mukautettu, jos siihen sisällytetään lisätieto. Sitä tulee käyttää kuitenkin harkiten, koska sen antaminen kertomuksessa tulkitaan käytännössä siten, että on olemassa erityinen syy poiketa vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta. Pääsääntöisesti lisätietokappale ei vaikuta itse lausuntoon. (Korkeamäki 2017, 112)

2.4.4 Tilintarkastajan muu raportointi

Tilintarkastuskertomuksen lisäksi muut tilintarkastuslain velvoittamat raportit ovat tilinpäätösmerkintä ja tilintarkastuspöytäkirja

Tilintarkastuslain 3 luvun 4 pykälän mukaan tilintarkastajan on tehtävä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen, kun tilintarkastus on tehty. Tilinpäätösmerkinnän tarkoituksena on yksilöidä luotettavalla tavalla tilinpäätös, joka on tarkastettu, sekä todentaa että tilintarkastus on suoritettu ja tilintarkastuskertomus annettu. Merkintä ei sisällä lausuntoja, kannanottoja ja arvoasetelmia. Se on aina samansisältöinen riippumatta siitä, onko tilintarkastuskertomus laadittu vakiomuotoisena vai mukautettuna.

Mikäli tilintarkastajia on useampia, heidän kaikkien tulee allekirjoittaa tilinpäätösmerkintä. (Tomperi 2016, 155-156; Korkeamäki 2017, 96-97)

Tilinpäätösmerkintä on seuraavan muotoinen ((Korkeamäki 2017, 97):

Tilinpäätösmerkintä

Suoritetusta tilintarkastuksesta on tänään annettu kertomus

Päiväys ja tilintarkastajan allekirjoitus

Tilintarkastuslain 3 luvun 7 pykälän mukaan tilintarkastuspöytäkirjassa tilintarkastaja voi esittää hallitukselle, hallintoneuvostolle, toimitusjohtajalle tai muulle vastuuvolliselle huomautuksia seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa. Pöytäkirja on annettava toimielimelle, jonka tehtävänä on huolehtia yhteisön tai säätiön hallinnosta ja toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä. Toimielimen on käsiteltävä pöytäkirja viipymättä ja säilytettävä se luotettavalla tavalla.

Tilintarkastuspöytäkirjan tarkoituksena on hallituksen tai muun vastaavan toimielimen informointi luotettavalla tavalla. Tilintarkastuspöytäkirja ei ole julkinen asiakirja, toisin kuin tilintarkastuskertomus ja tilinpäätösmerkintä. Tämän vuoksi tilintarkastuskertomuksessa ei pidä viitata tilinpäätöspöytäkirjaan. Mikäli näin tehdään esim. tilintarkastuskertomuksen, huomautuksen tai muun mukauttamisen takia, tilintarkastuspöytäkirjaa on tällöin pidettävä tarkastuskertomuksen osana. Usein tilintarkastuspöytäkirja annetaan tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä, mutta se voidaan antaa myös tilikauden aikana, jos tilintarkastaja havaitsee aihetta huomautuksen antamiselle. (Korkeamäki 2017, 113-114; Tomperi 2016, 165-166)

3 Tilintarkastuskertomuksen kehitys

Tässä luvussa kerrotaan tilintarkastuskertomuksen historiasta ja sen nykytilasta eli uudistuneesta tilintarkastuskertomuksesta.

3.1 Tilintarkastuskertomus vuosien mittaan

Kososen (2005) mukaan Suomen tilintarkastuksesta yksityisissä yrityksissä tiedetään hyvin vähän ennen ensimmäistä osakeyhtiölakia. Suomessa ensimmäiset tilintarkastuskertomukset katsotaan olevan peräisin 1600-luvulta, kun mm. terva- ym. kauppakomppanioiden toimintaan kuului tilintarkastusta. Esimerkiksi vuonna 1648 toimiluvan saaneen norjalaisen tervakomppanian yhtiömiehet valitsivat 8-henkisen toimikunnan harjoittamaan kontrollia ja avustamaan johtajia. Tarkastajista käytettiin tällöin nimitystä adsistentti. Myöhemmin 1800-luvulla heidät tunnistettaisiin reviisoreina ja tilintarkastajina. (Kosonen, 2005, 36).

Lakisääteisen tilintarkastuksen ja sitä säätelevän normiston katsotaan alkaneen ensimmäisen osakeyhtiölain säätämisestä vuonna 1895 (Apajalahti, 10). Lain säädökset tilintarkastuskertomuksesta olivat varsin niukat. Ainoa lakisääteinen tilintarkastajilta vaadittava asiakirja oli tilintarkastuskertomus, joka ei ollut julkinen. Koska vakiokertomusmallia ei ollut käytössä, kertomusten asiasisältö vaihteli paljon. (Apajalahti 2017, 10; Kosonen 2005, 201-202)

Suomen itsenäistyminen sai aikaan laajat lakiuudistukset. 1920-luvulla säädettiin lait kirjanpitovelvollisuudesta ja tilinpäätösten julkisuudesta. Vuonna 1935 osakeyhtiölakiin tehtiin muutos, joka edellytti osalle yhtiöistä KHT-tilintarkastajaa. Erillistä tilintarkastuslakiakin ehdittiin suunnittelemaan vuonna 1943 ennen kuin se kariutui. Sen sijaan uusi kirjanpitolaki säädettiin vuonna 1945. (Apajalahti 2017, 11-12)

Uuden osakeyhtiölain tulon myötä vuonna 1978 tilintarkastuskertomuksista tuli ensimmäistä kertaa julkinen ja niiden sisältöä ohjeistettiin. Laki määritteli tilintarkastuksen kohteen (tilinpäätös, kirjanpito ja hallinto) ja vaikutti kertomuksen rakenteeseen. KHT-yhdistys julkaisi vuonna 1980 vakiomuotoisen kertomusmallin, joka perustui usein joko Euroopan tilintarkastajaliiton (UEC) tai yleismallisen liiton (IFAC) vastaaviin suosituksiin. (Kosonen 2004, 202; 224).

Suomen ensimmäinen tilintarkastuslaki (936/1994) tilintarkastuslaki vaikutti myös tilintarkastuskertomukseen. KHT-yhdistys julkaisi vuonna 1995 uuden vakiomuotoisen tilintarkastuskertomusmallin, joka pohjautui IFAC:n tilintarkastuskertomusmalliin ja tilintarkastuslain tilintarkastusvaatimuksiin. (Kosonen 2004, 207-208; 224)

Vanhan tilintarkastuslain (936/1994) 19 pykälän mukaan tilintarkastuskertomuksen tuli sisältää lausunto:

- onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti
- antaako tilinpäätös kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
- tilinpäätöksen vahvistamisesta
- tuloksen käsittelystä hallituksen tai muun vastaavan toimielimen esittämällä tavalla
- vastuuvapaudesta

Tilintarkastusraportoinnin ajallista kehittymistä havainnollistaa kuva 5:



Kuva 5. Tilintarkastuksen raportoinnin kehittyminen sadan vuoden aikana (Kosonen 2004, 227)

Vuoden 2007 tilintarkastuslaki (459/2007) supisti tilintarkastuskertomusten lausuntojen lukumäärää. Lain 15 pykälän mukaan tilintarkastuskertomuksessa tuli olla lausunto siitä:

- antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
- ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia

Tällöin tilintarkastuskertomuksen rakenteellinen muoto oli seuraavanlainen (Halonen & Steiner 2010, 461):

- Otsikko
- Vastaanottaja
- Johdantokappale
- Toimivan johdon vastuu tilinpäätöksestä
- Tilintarkastajan velvollisuudet
- Tilintarkastajan lausunto
- Muut raportointivelvoitteet
- Tilintarkastajan allekirjoitus
- Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä
- Tilintarkastajan osoite

3.2 Tilintarkastuskertomuksen uudistus vuonna 2016

Tilintarkastuskertomuksen rakenne ja sisältö uudistuivat, kun tilintarkastuslain ja ISA-standardien määräykset muutettiin vuonna 2016 vastaamaan EU:n tilintarkastusdirektiiviä. Uudistusten tavoitteena oli läpinäkyvyyden lisääminen ja tilintarkastajan riippumattomuuden varmistaminen entisestään (Silvennoinen 2017, 26). Voimaan tuli myös EU:n tilintarkastusasetus, jossa on lisäsääntelyä PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin. Uudistusten myötä tilintarkastuskertomus pidentyi huomattavasti ja sen informaatioarvio kasvoi, etenkin PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomusten kohdalla (Korkeamäki 2017, 98-99).

Uudistettuja tilintarkastuslakia ja ISA-standardeja alettiin soveltamaan ensimmäisen kerran 31.12.2016 päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin. EU-asetuksen vaatimuksia sovellettiin 17.6.2016 tai sen jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksissa eli vuonna 2017 päättyviltä tilikausilta. (Korkeamäki 2017, 97-98)

Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastuskertomuksen annetaan olennaisesti laajempina kuin muiden yhteisöjen kertomukset. Ero perustuu uuden tilintarkastuslain yhteydessä voimaan tulleisiin EU:n tilintarkastusasetukseen ja uudistetut ISA-standardeihin, jotka sisältävät lisäsääntelyä PIE-yhteisöjen eli listayhtiöiden, pankkien ja vakuutusyhtiöiden tilintarkastuskertomuksiin (Korkeamäki 2017, 97; 105). Suomen Tilintarkastajat ry on laatinut listayhtiöiden tilintarkastukseen tilintarkastuskertomusmallin (Liite 2), jota sovelletaan 17.6.2016 jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksista annettavissa tilintarkastuskertomuksissa.

PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksissa tulee tilintarkastuslain vaatimusten lisäksi mainita seuraavat asiat (EU:n tilintarkastusasetus 2014; Suomen tilintarkastajat ry 2017b; Korkeamäki 2017, 105-106):

- Kuka on valinnut tilintarkastajan
- Kuinka kauan toiminut yhtäjaksoisesti saman yhteisön tilintarkastajana
- Kuvaus merkittävimmistä arvioiduista olennaisen virheellisuuden riskeistä, yhteenveto siitä, miten tilintarkastaja on toiminut riskien johdosta ja näihin riskeihin liittyvät keskeiset havainnot (ISA 701:n "Key audit matters")
- Selvitys siitä, missä määrin tilintarkastuksessa katsottiin voitavan havaita sääntöjenvastaisuudet
- Vahvistus siitä, että tilintarkastuslausunto on ristiriidaton tarkastusvaliokunnalle annettavan lisäraportin kanssa
- Ilmoitus riippumattomuudesta ja siitä, että kiellettyjä muita kuin tilintarkastuspalveluita ei ole suoritettu
- Ilmoitus mahdollisista palveluista, jotka tilintarkastaja on suorittanut tarkastettavalle yhteisölle ja sen määräysvallassa oleville yrityksille lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi ja joita ei ole esitetty toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksessä

Lisäraportilla tarkoitetaan tilintarkastusta täydentävää kertomusta. Näitä on annettava 2017 tilikaudesta lähtien. Lisäraportista säädetään tarkemmin EU:n tilintarkastusasetuksen 11. artiklassa.

PIE-yhteisöjen kohdalla tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoa kasvattaa myös lisättävät tiedot ISA 701-standardin mukaisista tilintarkastuksen kannalta keskeisistä seikoista eli KAM:eista. Näillä tarkoitetaan seikkoja, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. KAM:t valitaan hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista. Valitessaan huomioon tulee ottaa erityisesti korkean riskin alueet, monimutkaiset arvionvaraiset erät sekä tilikaudella tapahtuneiden liiketoimien vaikutus tilintarkastukseen. (ISA 701; Korkeamäki 2017, 106-107)

Tilintarkastuskertomuksessa KAM:ien kuvauksessa tulee mainita, miksi kyseinen seikka on tilintarkastuksen kannalta keskeinen ja merkittävä sekä miten seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa. Jotta tilinpäätösten käyttäjien on mahdollista ymmärtää keskeiset seikat, niiden kuvaus tulee olla ytimekäs ja tasapainoinen. Myös erittäin teknisten tilintarkastus-termien käytön rajaaminen on suositeltavaa. (ISA 701)

KAM:ien lukumääriin vaikuttavat esimerkiksi yhteisön koko ja monimutkaisuus, sen liiketoiminnan ja toimintaympäristön luonne sekä vallitsevat olosuhteet. Mitä useampia seikkoja alun perin määritetään tilintarkastuksen kannalta keskeisiksi, sitä enemmän tilintarkastajan pitää harkita uudelleen, mitkä näistä seikoista ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisen seikan määritelmän mukaisia. Korkeamäen (2017) mukaan pitkät luettelot KAM:eista voivat olla ristiriidassa sen ajatuksen kanssa, että KAM:t ovat tilintarkastuksen kannalta merkittävimpiä. (ISA 701; Korkeamäki 2017, 107)

Vaikka KAM:t ovat uusi lisä listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa, on niiden kuvaamiselle muotoutunut jo luonteva esittämistapa. Tyypilliseksi esittämistavaksi on muodostunut taulukointi, jossa vasemmalla selostetaan, miksi KAM on merkittävä ja oikealla, millaisia tarkastustoimenpiteitä tilintarkastaja on suorittanut KAM:n suhteen. Kuva 6 havainnollistaa KAM:n esittämistapaa.

<p>Tilintarkastuksen kannalta keskeinen seikka</p> <p>Arvon alentumistestaus - liikearvo <i>Ks. konsernitilinpäätöksen liitetieto 1 Konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet sekä liitetieto 11 Liikearvo ja aineettomat oikeudet.</i></p> <p>Liikearvon ja muiden aineettomien hyödykkeiden 157 miljoonan euron tasearvoja tukee yhtiön vuosittain tekemä arvonalentumistesti. Yhtiö ei ole kirjannut näihin tase-eriin kohdistuvia arvonalentumistappioita tilikauden aikana. Tarkastuksessamme olemme keskittyneet riskiin siitä, että nämä tase-erät on esitetty yliarvostettuna taseessa, jolloin olisi pitänyt kirjata arvonalentumistappio konsernin tulokseen.</p> <p>Liikearvon ja muiden aineettomien hyödykkeiden tasearvosta 117 milj. € osuus kohdistuu liiketoimintoihin, jotka ovat kasvaneet huomattavasti hankintahetken jälkeen ja joiden käyttöarvo ylittää merkittävästi kirjanpitoarvon. Keskityimme tilintarkastuksessa erityisesti riskiin siitä, että edellä mainitun erän ylittävän 40 milj. €:n osuuden arvo voi olla alentunut.</p>	<p>Miten seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa</p> <p>Olemme arvioineet kriittisesti yhtiön laatimia konsernin tulevaisuuden kassavirtalaskelmia ja prosesseja, joiden perusteella laskelmat on laadittu. Tämän lisäksi olemme testanneet yhtiön käyttöarvolaskelmia. Vertasimme konsernin ennusteita viimeimpään hallituksen hyväksymään kolmen vuoden suunnitelmaan, ja totesimme niiden olevan yhdenmukaiset.</p> <p>Tiettyjen S & A -liiketoimintojen osalta arvioimme erityisesti nopeutta, jolla yhtiö olettaa saavuttavansa tavoitellun kasvuvauhtinsa sekä sitä pystyykö yhtiö kustannussäästöjen avulla palauttamaan toimintansa kannattavuuden aiemmalle tasolle. Arvioissamme otimme huomioon uusien markkinoiden tarjoamat mahdollisuudet sekä käynnissä olevista uudelleenjärjestelyistä saatavat kustannussäästöt. Näkemyssemme mukaan kasvutavoitteet ovat saavutettavissa, mutta niihin liittyvän epävarmuuden vuoksi yhtiö on raportoinut ennusteissaan käyttämiensä muut- tuja herkkyyksianalyysit liitetiedossa 10.</p>
---	---

Kuva 6. KAM:n esittämistapa taulukkomuodossa (Savtschenko 2016, 62).

Tutkimuksia ja selvityksiä on myös ehditty tekemään koskien KAM:ia. Helminen (2017a) selvitti tutkielmassaan KAM:n lukumäärät ja kohteet listayhtiöiden uudistuneissa vuoden 2016 tilintarkastuskertomuksissa. Hänen tutkimuksensa mukaan kertomuksissa KAM:ien määrä oli n. 3 kpl ja suoraan verrannollisia yhtiön kokoluokkaan. Tutkimus paljasti myös, että yli puolet KAM:eista koskivat liikevaihtoa, vaihto-omaisuutta ja liikearvoa. Hänen tutkimistaan 115 listayhtiön tilintarkastuskertomuksista 89%:a sisälsi 2-4 kappaletta KAM:ejä. (Helminen 2017b, 26)

Myös Patentti- ja rekisterihallitus, eli PRH, oli selvittänyt, millaisista KAM:eista listayhtiöiden tilintarkastajat olivat raportoineet ensimmäisissä uudenmallisissa kertomuksissa. Heidän mukaansa yleisimmät KAM:t koskivat myös liikevaihtoa ja liikearvon (ja aineettomien hyödykkeiden) arvostusta. (Patentti- ja rekisterihallitus 2017)

4 Tutkimuksen toteuttaminen

Tässä luvussa kuvataan tutkimuksen menetelmä, toteutus ja kerätty aineisto.

4.1 Tutkimusmenetelmä

Tutkimusmenetelmäksi valittiin kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus, koska sen katsottiin parhaiten sopivan tutkimuskysymyksen selvittämiseen eli tilintarkastajien näkemysten selvittämiseen.

Kvalitatiivinen tutkimus pyrkii vastaamaan kysymyksiin miksi, miten ja millainen. Laadullisen tutkimuksen tarkoituksena on pyrkiä selittämään ja ymmärtämään tutkittavaa ilmiötä tai tutkimuskohdetta mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. Tämän vuoksi siinä rajoitutaan yleensä pieneen määrään tapauksia. Tutkittavaa ilmiötä pyritään kuvailemaan sanojen, tekstien ja kuvien avulla. (Heikkilä 2014, 15; Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 161)

Haastattelut ovat käytetyin tiedonkeruumenetelmä kvalitatiivisessa tutkimuksessa. Sen suurin vahvuus muihin tiedonkeruumuotoihin on siinä, että aineiston keräämistä voidaan joustaa haluamallaan tavalla. Haastattelun avulla pyritään sijoittamaan puhe laajempaan kontekstiin sekä selventämään ja syventämään saatuja vastauksia. (Hirsjärvi ym. 2009, 205; Kananen 2014, 70)

Teemahaastattelu on yksi yleisimmistä ja käytetyimmistä tiedonkeruumenetelmistä laadullisessa tutkimuksessa. Teemahaastattelu on lomake- ja avoimen haastattelun välimuoto. Sitä käytetään silloin, kun tutkittavaa ilmiötä ei tunneta ja halutaan koota ymmärrys tutkitavasta kohteesta. Tyypillistä on myös, että haastattelun aihe on tiedossa, mutta kysymysten tarkka muoto ja järjestys eivät. Teemahaastattelussa keskustellaan aiheeseen liittyvistä asioista, joka etenee haastateltavan ehdoilla. Haastateltava kertoo vapaasti aiheeseen liittyvää kertomustaan tutkittavasta ilmiöstä. Tutkija tai haastattelija tekee välillä tarkentavia ja täydentäviä kysymyksiä aiheesta. (Hirsjärvi ym. 2009, 208; Kananen 2014, 76)

Lomakehaastattelu eli strukturoitu haastattelu toteutetaan lomakkeen avulla, jossa kysymysten muoto ja esittämisjärjestys on täysin määrätty. Lomakehaastattelussa haastateltava vastaa suullisesti tutkijan esittämiin kysymyksiin. Kysymysten vastausvaihtoehdot ovat myös ennakoon määriteltä eli strukturoitu. (Hirsjärvi ym. 2009, 208; Kananen 2014, 70)

4.2 Toteutus ja aineiston keruu

Tutkimus toteutettiin strukturoidulla haastattelulla eli lomakehaastattelulla, jossa kysymykset ovat ennalta määrättyinä. Yksilöhaastattelu koettiin parhaaksi muodoksi, jotta vastaukset olisivat mahdollisimman kattavia ja laajoja. Samalla varmistettiin, etteivät muut henkilöt pysty vaikuttamaan vastauksiin. Haastattelut nauhoitettiin välttääkseen haastattelun rikoutumista ja venymistä sekä liiallisten muistiinpanojen laatimista. Haastattelut toteutettiin ennalta määriteltujen kysymysten avulla. Kysymyksille ei ollut vastausvaihtoehtoja vaan haastateltavat vastasivat avoimesti esitettyihin kysymyksiin. Vastauksien avulla pyritään muodostamaan kokonaiskuva opinnäytetyön tutkimuskysymykseen.

Haastatteluihin saatiin viisi listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksen allekirjoittavaa tilintarkastajaa. Haastattelut toteutettiin marraskuussa 2017 heidän työpaikoillaan. Haastateltaville lähetettiin etukäteen haastattelukysymykset, jotta he voisivat perehtyä kysymyksiin ja sitä kautta valmistautua paremmin haastatteluun. Haastattelut kestivät 10-15 minuuttia ja ne toteutettiin tilintarkastusyhteisön neuvotteluhuoneissa.

Haastateltava A on 57-vuotias tilintarkastaja, joka on työskennellyt alalla 30 vuotta. Hän on 2 listayhtiön tilintarkastuksessa mukana tällä hetkellä, mutta ollut parhaimmillaan 6 listayhtiön.

Haastateltava B on 50 vuotias tilintarkastaja, joka on ollut tilintarkastusalalla 27 vuotta. Hän on yhden listayhtiön allekirjoittajana.

Haastateltava C on 61 vuotias tilintarkastaja, jolla on 30 vuoden kokemus tilintarkastusalalla. Hän on 5 listayhtiön tilintarkastuksessa mukana.

Haastateltava D on 45 vuotias tilintarkastaja, joka on ollut tilintarkastusalalla 18 vuotta. Hän on 3 listayhtiön tilintarkastuksessa mukana.

Haastateltava E on 55 vuotias tilintarkastaja, joka on toiminut tilintarkastusalalla 30 vuotta. Hän on 3 listayhtiön tilintarkastuksessa mukana.

Haastattelujen jälkeen nauhoitukset litteroitiin sanantarkasti. Tuotoksena syntyi tutkijan omien muistiinpanojen lisäksi 11 sivua aineistoa. Tämän jälkeen jokaisen kysymyksen vastaukset koottiin yhteen kokonaiskuvan muodostamiseksi. Analyysi toteutettiin hakeamalla yhtäläisyyksiä ja eroja haastateltavien vastauksista ja ryhmittelemällä ne haastateltuteemojen mukaisesti.

5 Tutkimustulokset

Tässä luvussa käydään läpi tilintarkastajien haastatteluiden vastaukset esitettyihin kysymyksiin. Vastausten analysoinnin tueksi haastateltavien tilintarkastajien vastauksista käytetään suoria lainauksia.

5.1 Uudistuksen vaikutus omaan työhön

Kaikki haastateltavat olivat sitä mieltä, että uudistus on vaikuttanut heidän työhönsä. Eniten he nostivat esiin KAM:ien vaikutuksen tilintarkastustyötä muokkaavana tekijänä. Näiden keskeisimmät työt ovat liittyneet niiden harkintaan, muotoilemiseen ja kirjoittamiseen.

”Ehkä merkittävin vaikutus tulee KAM:eista ja niihin liittyvistä muotoilusta. Myös niiden työstäminen tekstimuodossa ja niihin valmistautuminen on vaikuttanut. Lisäksi asiakkaan kanssa käyminen on vaatinut aikaa. Mikä muodostui yllättävän haastavaksi, oli KAM:ien lopullinen muotoilu sekä suomeksi että englanniksi. Jossain määrin KAM:t ovat vaikuttaneet tarkastuksen kohdentamiseen.” – Haastateltava A

Muilta osin haastateltavat eivät kokeneet uudistuksen vaikuttaneen merkittävästi heidän työhönsä. Kaksi haastateltavaa vastasivat, ettei uudistus ole varsinaiseen tilintarkastustyöhön vaikuttanut vaan enemmänkin sen valmisteluun ja lopputuotoksen eli tilintarkastuskertomuksen dokumentointiin.

”Asiallisesti samoja asioita on tehty, mutta nyt jouduttiin tavallaan harkitsemaan tarkemmin niitä asioita, mitkä nyt sitten nostetaan sinne tilintarkastuskertomukseen ja mitkä ovat sitten yleisempää asiaa. Kummassakin yrityksessä, joissa itse olen allekirjoittajana, se ei varsinaisesti meidän työn laajuuteen tai niihin varsinaisiin tilintarkastustoimenpiteisiin vaikuttanut, mutta ennen kaikkea sitten dokumentointiin” – Haastateltava D

Myös haastateltava B oli samalla kannalla.

”Kyllä kertomusta kirjoittaessa joutuu miettimään jokaista sanaa, vivahdetta ja painotusta. On se hiukan erilainen kuitenkin kuin standardi malli, joka on sama kaikille yhtiöille.” – Haastateltava B

5.2 Tilintarkastuksen kannalta keskeisen seikkojen lisäys

Kuten luvussa 5.1 todettiin, KAM:ien lisäys tilintarkastuskertomuksiin koettiin erittäin positiivisena ja hyvänä asiana. Kolme haastateltavaa painottivat KAM:ien räätälöintiä merkittävänä osana.

"Se on oikeastaan ihan hyvä, että KAM:t pitää räätälöidä. Se olisi ihan kamaa, jos kaikilla yhtiöillä olisi samanlaisia, kun yhtiöt ovat muutenkin erilaisia."
-Haastateltava C

Haastateltavat D ja B toivat esille KAM:ien olevan kytköksissä riskeihin ja siihen, mihin tilintarkastaja on käyttänyt tilintarkastamiseen liittyvää aikaa.

"Koen sen erittäin hyvänä asiana, koska vanha tilintarkastuskertomus oli näin kuin "0-paperi". Sillä ei ollut tilintarkastuksen suoritteen kanssa mitään merkitystä. Mutta nyt sitten ikään kuin nostetaan tavallaan vähän sitä tilintarkastajan profiiliakin siinä, että nämä KAM:t ovat meidän mielestä ne, johon me ollaan panostettu näitä tarkastustoimenpiteitä ja nämä ovat meidän mielestä ne riskit. Näen sen erittäin positiivisena asiana, että uudistus tuli. Toki se parantaa sitten tavallaan myös tilintarkastuksen tutkimusta siinä mielessä, että nyt ulkopuolisenkin on helpompi katsoa, mitä ihmettä se tilintarkastaja siellä nyt tekee ja mitkä ovat heidän mielestään ne olennaisimmat riskit, jotka siihen tilinpäätökseen liittyy." -Haastateltava D

"Periaatteessa se riskiperusteinen lähtökohta, missä keskitytään niihin missä on suurin riski, niin sen pitäisi näkyä myös sitten siinä KAM:ssa." -Haastateltava B

5.3 Informatiivisuus sidosryhmille

Lähes kaikkien haastateltavien mielestä uudistus on parantanut informatiivisuutta sidosryhmille. Vain haastateltava C:n mielestä uudistus ei ole vaikuttanut informatiivisuuteen. Kaikki haastateltavat tilintarkastajat kertoivat käyttäneensä puheenvuoron yhtiökokouksissa, joissa he kertoivat muun muassa tilintarkastuskertomuksen muutoksesta ja tilintarkastuksen toteutuksesta.

"On parantanut hyvinkin paljon informatiivisuutta. Oman kokemukseni mukaan hallinto on suhtautunut vallan neutraalin-positiivisesti" -Haastateltava A

"Mielestäni on parantanut, koska se tilintarkastaja on puhunut yhtiökokouksissa, mitä ei ole aikaisemmin tehnyt." -Haastateltava E

5.4 Kynnys mukautettuun kertomukseen

Kenenkään haastateltavan mielestä kynnys mukautettuun kertomukseen ei ole muuttunut uudistuksen myötä. Edes KAM:ien lisäys tilintarkastuskertomuksissa ei ole muuttanut tilintarkastajan herkkyyttä antaa mukautettua lausuntoa. Kaikki haastateltavat muistuttivat, että mukautettu kertomus on aina hankala tilanne tilintarkastajalle.

”Mukautettu kertomus on aina hirvittävän hankala tilanne tarkastajalle. Siihen on suhtauduttava aina vakavasti ja huolellisesti, kun sen tekee.” -Haastateltava B’

”Mielestäni se, että puhutaan niistä KAM:eista, ei millään lailla muuta sitä herkkyyttä, että tilintarkastaja haluaisi antaa jonkun lisätiedon tilinpäätöksestä tai ääritapauksessa sitten uskaltaisi olla eri mieltä tilinpäätöksestä.” -Haastateltava C

5.5 Muu informaatio ml. toimintakertomus

Tilintarkastuskertomuksen uudistuksessa olevan ”Muu informaatio” -kappaleen lisäys, joka sisältää muun muassa toimintakertomuksessa sisältyvän informaation myös, jakoi selvästi tilintarkastajien kannanotot ja vastaukset.

Tilintarkastajat B ja C suhtautuivat ihmetellen muu informaation lisäykseen ja siitä annettaviin lausuntoihin. Haastateltava B näki ajoituksellisen ongelman liittyen siitä annettavaan lausuntoon

”Jos ajatellaan sitä muuta informaatiota, joka mahdollisesti julkaistaan toimintakertomuksen lisäksi, niin siinä näen kyllä ajoituksellisen ongelman. Eli periaatteessahan yhtiö saattaa julkaista sen myöhemmin kuin varsinaisen tilinpäätöksen ja meidän pitäisi pystyä lausumaan siitä. tälläkin hetkellä tuntuu vähän epävarmalta, miten sen kanssa toimitaan.” -Haastateltava B

Myös haastateltava C oli samalla kannalla.

”Itseäni hämää nämä kertomuksen lopussa olevat muut informaatiot ja se että kerrotaan, että toimintakertomusta ei ole tilintarkastettu, mutta kuitenkin annetaan kolme lausuntoa siitä. Se on lähinnä vitsi, että miten voit mennä semmoisia lausuntoja antamaan ja sitten vielä viitataan tähän muuhun informaatioon, joka on sitten siinä toi-

mintakertomuksen lisäksi. Ja sanotaan, että vaikkei se toimintakertomus olekaan ollut saatavilla, niin luvataan lukea joskus myöhemmin. Se tuntuu vähän lukijan kiusaamiselta.” -Haastateltava C

Haastateltavat A ja D ottivat neutraalisti kantaa muu informaatio -aiheeseen. He eivät nähneet tätä oleellisena asiana uudistuksessa.

”En näe kovin merkittävänä tätä asiaa, enkä kovin olennaisena tarkastustyön kannalta. Ei ole oikein mielipidettä tästä asiasta. Kohti kansainvälistäkäytäntöä ehkä voisi sanoa, että se on positiivinen asia.” -Haastateltava A

Toimintakertomuksen sijoittamisesta muuhun informaatioon tarkastajat suhtautuivat myös neutraalisti. Haastateltavat B ja E muistuttivat heidän tarkastavan edelleen toimintakertomuksen samassa laajuudessa kuin aikaisemmin.

”Mun mielestä sillä ei ole mitään merkitystä. Koska me ollaan ennenkin samanlaisessa laajuudessa tarkastettu toimintakertomus.” -Haastateltava E

5.6 Uudistuksen arviointi ja parannusehdotukset

Neljä tilintarkastajaa piti tilintarkastuskertomuksen uudistusta kokonaisuutena onnistuneena. Positiivista palautetta saivat muun muassa KAM:ien lisäys ja niiden räätälöinti yhtiökohtaisesti. Haastateltava tilintarkastaja A suhtautui ainoana neutraalisti uudistukseen arvioimiseen.

”OK. Ei mitään riemunkiljahduksia muttei myöskään erityisiä asioita, jotka olisi jäänyt miltäkään vaivaamaan.” -Haastateltava A

Parannusehdotuksia löytyi kolmelta tilintarkastajalta. Haastateltava B toivoi kertomuksen olevan jatkossa lyhyempi. Haastateltava C toivoi kaikkien kertomusten olevan jatkossa yhtenäisempiä keskenään.

”Meidän täytyy nyt harmonisoida kertomukset. Olisi hyvä, jos harmonisoitaisiin ensin meidän tilintarkastusyhteisön sisällä ja sitten mielellään vielä Big4-toimistojen sisällä.” - Haastateltava C

Haastateltava D toivoi KAM:ien tulevan jatkossa kaikkien yhtiöiden tilintarkastuskertomuksiin.

”Toivoisin myös, että näille ei-noteeratuille tulisi KAM:t jollakin aika jänteellä. Ei ehkä samassa mittakaavassa, mutta kumminkin, että lueteltaisiin mitä tilintarkastaja näkee olennaisina tarkastuskohteina yrityksessä. Se parantaisi ehkä jälleen kerran sitä kommunikaatiota ja odotuskuilua, joka kumminkin tuntuu olevan aika iso välillä.” –
Haastateltava D

6 Pohdinta

Tässä luvussa käydään läpi tutkimuksen johtopäätökset sekä luotettavuus. Lopuksi esitellään mahdolliset jatkotutkimusaiheet ja arvioidaan tutkijan omaa oppimista.

6.1 Johtopäätökset

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää listayhtiöiden tilintarkastajien näkemyksiä tilintarkastuskertouksen uudistuksesta ja sen vaikutuksista heidän tilintarkastustyöhönsä.

Tilintarkastuskertomuksen uudistus koettiin vastaajien keskuudessa hyvänä uudistuksena. Viidestä listayhtiön tilintarkastajasta neljän tarkastajan näkemykset uudistuksesta olivat positiiviset. Tilintarkastaja A suhtautui uudistuksen tuomiin muutoksiin neutraalimmin.

Kaikki listayhtiöiden tilintarkastajat pitivät tilintarkastuskertomuksen uudistuksen tuomaa KAM:ien lisäystä ja niiden tuomaa informatiivisuutta kaikille sidosryhmille erittäin positiivisena asiana. Myös KAM:t olivat päällimmäisin syy listayhtiöiden tilintarkastajien tilintarkastustyön muuttumiseen. Haastateltavat kertoivat joutuneensa pohtimaan ja harkitsemaan KAM:eja, jotka nostettaisiin tilintarkastuskertomuksiin. Tilintarkastajat kokivat KAM:ien räätälöimisen ja dokumentoinnin merkittävimpana muutoksena heidän tilintarkastustyössään.

Vaikka uutta tilintarkastuskertomusta kehuttiin, sai se myös osaansa monia eri parannusehdotuksia. Toimintakertomuksen sijoituksesta muu informaatio -osuuteen pidettiin jopa outona. Tilintarkastajat tuntuivat kokevan sen turhana säätönä tai epäselvänä lisäyksenä. Etenkin lausuntojen antaminen toimintakertomuksesta pidettiin epäselvänä ja parantamisen arvoisena. Muut parannusehdotukset koskivat muun muassa kertomuksen lyhentämistä ja olennaisuuden näkymiseen samassa mittakaavassa kaikissa tilintarkastuskertomuksissa.

Vaikka listayhtiöiden tilintarkastuskertomusten pituus ja informaatioarvo ovat kasvaneet, se ei tarkoita, etteikö kaikkea kannattaisi pitää oleellisena tietona. Tilintarkastajien vastaukset antoivat tutkijalle kuvan siitä, että kertomuksissa ainoat asiat, joita esimerkiksi sidosryhmien tulisi lukea koskevat ainoastaan tilinpäätöksestä annettavaa lausuntoa ja tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen osuutta. Muut uudistuksen tuomat muutokset listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksiin eivät välttämättä ole sidosryhmien kannalta oleellista informaatiota.

Johtopäätöksenä voidaan todeta, että tilintarkastuskertomuksen uudistus on otettu hyvin vastaan listayhtiöiden tilintarkastajien keskuudessa, vaikka parannusehdotuksia löytyikin. Listayhtiöiden tilintarkastajien varsinainen tilintarkastustyö ei ole muuttunut, mutta tilintarkastuksen kannalta keskeisten seikkojen luonnostelu ja dokumentointi tilintarkastuskertomukseen ovat lisänneet työtä.

6.2 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi

Tutkimuksen luotettavuuden arvioinnissa käytetään useita erilaisia mittaus- ja tutkimusmenetelmiä. Arvioitaessa laadullisen tutkimuksen luotettavuutta, tulee määrittää tutkimuksen luotettavuusmittarit, jotka ovat yleensä reliabiliteetti ja validiteetti. Reliabiliteetilla tarkoitetaan tutkimustulosten toistettavuutta eli kykyä antaa ei-sattumanvaraisia eli pysyviä tuloksia. Validiteetti puolestaan viittaa mittarin tai tutkimusmenetelmien kykyyn mitata tai tutkia oikeita asioita. (Hirsjärvi ym. 2009, 231; Kananen 2014; 147)

Luotettavuustarkastelussa reliabiliteetti- ja validiteettikäsitteiden sisältö on erilainen laadullisen ja kvantitatiivisen tutkimuksen välillä (Kananen 2014, 150). Kananen (2014) mukaan laadullisessa tutkimuksessa luotettavuustarkastelu jää osittain arvion varaan, koska luotettavuutta ei pystytä arvioimaan samalla tavalla kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa luotettavuus on tutkijan arvioinnin ja näytön varassa ja objektiivisen luotettavuuden saavuttaminen on lähes mahdotonta.

Tämän tutkimuksen validiteettia vahvistaa se, tutkimuskysymykseen saatiin vastaus haastatteleamalla tilintarkastajia kasvotusten heidän työpaikallaan. Tällöin tutkijalla oli mahdollisuus esittää tarkentavia kysymyksiä ja selvittää haastattelukysymysten tarkoitusta. Validiteettia puolestaan heikentää se, että haastateltavat edustivat kaikki vain yhtä tilintarkastusyhteisöä, jolloin yhteisön näkemykset saattavat olla erilaisia kuin muiden tilintarkastusyhteisöjen tilintarkastajien.

Reliabiliteetti pyrittiin varmistamaan nauhoittamalla haastattelut. Näin tutkijan tulokset eivät perustu muistinvaraiseen tietoon. Tutkimuksen tulosten raportoinnissa hyödynnettiin puhtaaksi kirjoitettuja haastattelulainauksia, jolloin lukija voi itse nähdä haastatteluvastauksen ja tutkijan johtopäätösten yhteyden. Reliabiliteettia heikentävänä asiana voidaan nähdä suppeat haastattelukysymykset ja haastateltavien pienehkö lukumäärä.

6.3 Jatkotutkimusaiheet

Tutkimuksen aikana syntyi tutkijalle kysymyksiä, joihin olisi mielellään halunnut saada vastauksia. Tutkimuksen rajaamisen vuoksi, työn ulkopuolelle jäi esimerkiksi sidosryhmien

näkemykset tilintarkastuskertomuksen uudistuksesta. Kokevatko he saavansa lisää informaatiota yhtiöstä heidän päätöksensä tueksi, joita he tulevaisuudessa tekevät. Tässä työssä keskityttiin ainoastaan listayhtiöiden tilintarkastajien näkemyksiin.

Mielenkiintoista olisi myös nähdä, tulevatko PIE-yhteisöjä koskevat lisävaatimukset koskemaan jatkossa myös muitakin yhtiöitä eli ei-noteerattuja yhtiöitä ja tätä kautta tutkia niiden tuoman informaation vaikutusta.

Samalla olisi kiinnostavaa tietää, miltä tilintarkastuskertomusten rakenne ja sisältö näyttävät esimerkiksi viiden vuoden kuluttua. Olisiko tällöin kaikkien tilintarkastusyhteisöjen tilintarkastuskertomukset keskenään vertailukelpoisempia kuin nykyisin?

6.4 Opinnäytetyön ja oman oppimisen arviointi

Tämän opinnäytetyön tekeminen oli erittäin mielenkiintoista, koska aihe oli uusi ja ajan-kohtainen. Aiheesta oli ehditty tekemään ainoastaan muutama tutkimus, joka motivoi itseäni entisestään tutkimaan aihetta.

Olen ennestään päässyt osallistumaan tilintarkastustyöhön, mutta silti opin tämän opinnäytetyön kautta uusia asioita tilintarkastuksesta. Tutustuin kokonaisvaltaisesti tilintarkastuskertomuksen kehittymiseen ja sitä sääteleviin lainsäädäntöihin. Myös kokeneiden tilintarkastajien haastattelu ja heidän kanssaan keskustelu toivat itselleni arvokasta ymmärrystä tilintarkastusalasta ja heidän tekemästään työstä.

Onnistuin mielestäni rajaamaan aiheeni hyvin. Mielestäni työn rajaaminen listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksiin ja tilintarkastajien näkökulmaan loivat hyvät kehykset tämän opinnäytetyön laajuudelle. Olisi ollut mielenkiintoista tutkia muidenkin sidosryhmien näkemyksiä aiheesta, mutta tällöin tutkimus olisi mielestäni kasvanut liian laajaksi.

Haasteellisiksi asioiksi tutkimuksessa muodostui listayhtiöiden tilintarkastajien haastattelujen sopiminen. Heidän tavoittelemiseen ja haastattelujen sopimiseen meni enemmän aikaa kuin olin suunnitellut. Tämän vuoksi aikataulutukseni opinnäytetyöprosessin kohdalla muuttui moneen kertaan. Haastavaa oli myös löytää tilintarkastuskertomuksen historiaan liittyvää kirjallisuutta ja muodostaa oikeat haastattelukysymykset tilintarkastajille.

Opinnäytetyöprosessin onnistumisen kannalta tärkeimmät asiat olivat aikataulutuksen laatiminen ja aiheen aikainen rajaaminen. Kun pidin näistä kiinni, pystyin koko ajan hahmotamaan oman opinnäytetyöni ja sen tekemisen punaisen langan ja raamit.

Mielestäni opinnäytetyö kokonaisuudessaan sujui odotusten mukaisesti. Tutkimus onnistuttiin toteuttamaan sovitun aikataulun mukaisesti, eikä suurempia yllätyksiä tullut vastaan missään vaiheessa. Tutkimuksen tulokset saatiin myös juuri ne tiedot, joita haastatteluissa tavoiteltiin. Tutkimus on siksi mielestäni onnistunut.

Lähteet

Apajalahti A. 2017. Profiitti-lehti 1/2017. Tilintarkastajat jo yli 100 vuotta luottamusta rakentamassa. Luettu: 23.11.2017.

Euroopan Parlamentin Ja Neuvoston direktiivi 2014/56/EU

EU:n tilintarkastusasetus. Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisestä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta. (EU) N:o 537/2014.

Halonen, K. & Steiner M. 2010. Tilintarkastusprosessi käytännössä. WSOYpro Oy. Helsinki.

Heikkilä, T. 2014. Tilastollinen tutkimus. Edita. Helsinki.

Helminen M. 2017a. Listayhtiöiden tilintarkastuskertomukset: tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ja olennaisuuden esittäminen. Luettu 12.10.2017.

Helminen M. 2017b. Profiitti-lehti 1/2017. Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa. Luettu: 23.11.2017.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. Tammi. Helsinki.

ISA 200. Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2016-2017.

ISA 320. Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2016-2017.

ISA 700. Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2016-2017.

ISA 701. Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2016-2017.

ISA 705. Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2016-2017.

ISA 720. Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2016-2017.

Kananen, J. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä – Miten kirjoitan kvalitatiivisen opinnäytetyön vaihe vaiheelta. Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Jyväskylä.

Korkeamäki, A-M. 2017. Tilintarkastuksen perusteet. Sanoma Pro. Helsinki.

Kosonen, L. 2005. Vaarinnasta virtuaaliin – Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta. Väitöskirja. Lappeenranta teknillinen yliopisto. Lappeenranta.

Patentti- ja rekisterihallitus. 2017. PRH:n selvitys listayhtiöiden uudistuneista tilintarkastuskertomuksista. Luettavissa: https://www.prh.fi/fi/asiakastiedotteet/2017/P_11855.html Luettu: 19.10.2017.

Savtschenko C. 2016. Balanssi-lehti 4-5/2016. Näin luet uutta tilintarkastuskertomusta. Luettu: 9.10.2017.

Silvennoinen, S. 2017. KPMG:n View-asiakaslehti 1/2017. Luettu: 6.11.2017.

Suomen tilintarkastajat ry 2017a. Mitä on hyvä tilintarkastustapa? Luettavissa: <https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/mita-on-hyva-tilintarkastustapa>. Luettu: 13.9.2017

Suomen tilintarkastajat ry 2017b. Tilintarkastuskertomus uudistuu. Luettavissa: <https://www.suomentilintarkastajat.fi/content/download/9278/263241/version/1/file/Tilintarkastuskertomus+uudistuu+13092016.pdf>. Luettu: 9.10.2017.

Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141.

Tilintarkastuslaki (kumottu) 28.10.1994/936.

Tilintarkastuslaki (kumottu) 13.4.2007/459.

Tomperi, S. 2016. Tilintarkastus – normeista käytäntöön. Edita. Helsinki.

Liitteet

Liite 1. Haastattelukysymykset

1. Miten tilintarkastuskertomuksen uudistus on vaikuttanut omaan tilintarkastustyöhösi tai tilintarkastajien työhön yleisesti?
2. Miten koet tarkastajan näkökulmasta tilintarkastuksen kannalta merkittävien seikkojen lisäyksen tilintarkastuskertomuksessa (esim. eivät saa olla vakiotekstejä vaan räätälöityjä yksilökohtaisesti)?
3. Onko uudistus mielestäsi parantanut tilintarkastuskertomuksen informatiivisuutta sidosryhmille? Kuinka esim. listayhtiöiden hallinto on suhtautunut uudistukseen?
4. Onko listayhtiöiden kohdalla työmäärä lisääntynyt merkittävästi?
5. Onko kynnys mukautettuun kertomukseen madaltunut mielestäsi uudistuksen myötä (esim. varauman sisältävä lausunto)?
6. Mitä mieltä olet toimintakertomuksen sijoituksesta muuhun informaatioon ja koetko muun informaation lisäyksen uudistuksessa oleellisena?
7. Onko uudistus onnistunut / Parannusehdotuksia?

Liite 2. Suomen tilintarkastajat ry:n laatima listayhtiön tilintarkastuskertomusmalli

Suomen Tilintarkastajat ry

9.9.2016

LISTAYHTIÖN TILINTARKASTUSKERTOMUS (KONSERNI IFRS JA EMO FAS) – HUOM! TILIKAUSI 2017

Mallia sovelletaan 17.6.2016 jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksista annettavissa tilintarkastuskertomuksissa. Jos tilikausi on kalenterivuosi, tätä mallia käytetään ensimmäisen kerran tilikaudelta 2017 annettavissa tilintarkastuskertomuksissa.

-
- Tämä tilintarkastuskertomusmalli on laadittu uudistetun ISA 700:n liitteessä olevan esimerkin 1 ja tilintarkastuslain muutoksen 622/2016 pohjalta.
 - Tässä mallissa toimintakertomus ei ole tilintarkastuksen kohteena. Toimintakertomuksesta annettavat lausunnot perustuvat tilintarkastuslain muutokseen. ISA 720 mukainen muu informaatio -kappale ja toimintakertomuksesta annettavat lausunnot on yhdistetty samaan kappaleeseen.
 - Muu informaatio perustuu ISA 720:n liitteessä 2 olevaan esimerkkiin 2: Listatun yhteisön tilintarkastuskertomus, joka sisältää vakiomuotoisen lausunnon, kun tilintarkastaja on saanut osan muusta informaatiosta käyttöönsä ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ei ole tunnistanut muussa informaatiossa olennaista virheellisyttä ja odottaa saavansa muuta informaatiota käyttöönsä vielä tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.
 - Listayhtiön tilintarkastuskertomukseen tulee lisävaatimuksia EU:n tilintarkastusasetuksesta. EU-asetuksen vaatimukset tulevat myöhemmin sovellettaviksi kuin uudet ISA-vaatimukset. Ne EU-asetuksen vaatimukset, jotka eivät jo tule katettua uudessa ISA-kertomuksessa, on esitetty havainnollistamistarkoituksessa hakasulkeissa keltaisella, mutta ne on tarkoitus ottaa tilintarkastuskertomukseen vasta 17.6.2016 tai sen jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksissa. Uusia ISA-tilintarkastuskertomuksia annetaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyvien tilikausien tilintarkastuksista.
 - Tämä malli on tehty sillä oletuksella, että tilintarkastajan velvollisuuksien kuvaus esitetään kokonaisuudessaan tilintarkastuskertomuksessa otsikon Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa alla. ISA 700:n mukaan tämä kuvaus voidaan esittää tilintarkastuskertomuksessa, sen liitteenä tai viranomaisen nettisivuilla.

TILINTARKASTUSKERTOMUS

X Oyj:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus

Lausunto

Olemme tilintarkastaneet X Oyj:n (y-tunnus 123456-7) tilinpäätöksen tilikaudelta 1.1. – 31.12.2017. Tilinpäätös sisältää konsernin taseen, [tuloslaskelman], laajan tuloslaskelman, laskelman oman pääoman muutoksista, rahavirtalaskelman ja liitetiedot, mukaan lukien yhteenvedo merkittävimmistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, sekä emoyhtiön taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetiedot.¹

¹ Tilintarkastuskertomuksessa on suositeltavaa käyttää tilinpäätöslaskelmista samoja nimityksiä kuin tilinpäätöksessä on käytetty.

LISTAYHTIÖN TILINTARKASTUSKERTOMUS (KONSERNI IFRS JA EMO FAS) – HUOM! TILIKAUSI 2017

Mallia sovelletaan 17.6.2016 jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksista annettavissa tilintarkastuskertomuksissa. Jos tilikausi on kalenterivuosi, tätä mallia käytetään ensimmäisen kerran tilikaudelta 2017 annettavissa tilintarkastuskertomuksissa.

Lausuntonamme esitämme, että

- konsernitilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan konsernin taloudellisesta asemasta sekä sen toiminnan tuloksesta ja rahavirroista EU:ssa käyttöön hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaisesti,
- tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan konsernin sekä emoyhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset.

[Lausuntonamme on ristiriidaton tarkastusvaliokunnalle [/hallitukselle] annetun lisäraportin kanssa.]²

Lausunnon perustelut

Olemme suorittaneet tilintarkastuksen Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Hyvän tilintarkastustavan mukaisia velvollisuuksiamme kuvataan tarkemmin kohdassa *Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa*.

Olemme riippumattomia emoyhtiöstä ja konserniyrityksistä niiden Suomessa noudatettavien eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat suorittamaamme tilintarkastusta ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme.

[Emme ole suorittaneet EU-asetuksen 537/2014 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja kiellettyjä palveluja. Suorittamamme muut kuin tilintarkastuspalvelut on esitetty [konserni]tilinpäätöksen liitetiedossa X [sivulla X].]³

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonamme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat⁴

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka ammatillisen harkintamme mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Nämä seikat on otettu huomioon tilinpäätökseen kokonaisuutena kohdistuneessa tilintarkastuksessamme sekä laatiessamme siitä annettavaa lausuntoa, emmekä anna näistä seikoista erillistä lausuntoa.

[Olemme ottaneet tilintarkastuksessamme huomioon riskin siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja. Tähän on sisältynyt arviointi siitä, onko viitteitä sellaisesta johdon tarkoitushakuisesta suhtautumisesta, josta aiheutuu väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyysriski.]

[Kuvaus jokaisesta tilintarkastuksen kannalta keskeisestä seikasta ISA 701:n mukaisesti.]

² EU-asetuksen vaatimuksia sovelletaan vasta 17.6.2016 tai sen jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksissa, mutta ne on lisätty tähän malliin havainnollistamistarkoituksessa.

³ EU-asetuksen vaatimuksia sovelletaan vasta 17.6.2016 tai sen jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksissa, mutta ne on lisätty tähän malliin havainnollistamistarkoituksessa.

⁴ Tässä tulee antaa myös EU-asetuksen vaatima kuvaus merkittävimmistä arvioituista olennaisen virheellisyysriskeistä. EU-asetuksen vaatimus tulee sovellettavaksi tilikausilla, jotka alkavat 17.6.2016 jälkeen.

LISTAYHTIÖN TILINTARKASTUSKERTOMUS (KONSERNI IFRS JA EMO FAS) – HUOM! TILIKAUSI 2017

Mallia sovelletaan 17.6.2016 jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksista annettavissa tilintarkastuskertomuksissa. Jos tilikausi on kalenterivuosi, tätä mallia käytetään ensimmäisen kerran tilikaudelta 2017 annettavissa tilintarkastuskertomuksissa.

Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta siten, että konsernitilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan EU:ssa käyttöön hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaisesti ja siten, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset. Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat myös sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka ne katsovat tarpeelliseksi voidakseen laatia tilinpäätöksen, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä.

Hallitus ja toimitusjohtaja ovat tilinpäätöstä laatiessaan velvollisia arvioimaan emoyhtiön ja konsernin kykyä jatkaa toimintaansa ja soveltuviissa tapauksissa esittämään seikat, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siihen, että tilinpäätös on laadittu toiminnan jatkuvuuteen perustuen. Tilinpäätös laaditaan toiminnan jatkuvuuteen perustuen, paitsi jos emoyhtiö tai konserni aiotaan purkaa tai toiminta lakkauttaa tai ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

Tavoitteenamme on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä, sekä antaa tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausuntomme. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa. Virheellisyyksiä voi aiheutua väärinkäytöksestä tai virheestä, ja niiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voitaisiin kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

Hyvän tilintarkastustavan mukaiseen tilintarkastukseen kuuluu, että käytämme ammatillista harkintaa ja säilytämme ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan. Lisäksi:

- tunnistamme ja arvioimme väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvat tilinpäätöksen olennaisen virheellisuuden riskit, suunnittelemme ja suoritamme näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankimme lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Riski siitä, että väärinkäytöksestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, on suurempi kuin riski siitä, että virheestä johtuva olennainen virheellisyys jää havaitsematta, sillä väärinkäytökseen voi liittyä yhteistoimintaa, väärentämistä, tietojen tahallista esittämättä jättämistä tai virheellisten tietojen esittämistä taikka sisäisen valvonnan sivuuttamista.
- muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon emoyhtiön tai konsernin sisäisen valvonnan tehokkuudesta.
- arvioimme sovellettujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta sekä johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden ja niistä esitettävien tietojen kohtuullisuutta.
- teemme johtopäätöksen siitä, onko hallituksen ja toimitusjohtajan ollut asianmukaista laatia tilinpäätös perustuen oletukseen toiminnan jatkuvuudesta, ja teemme hankkimamme tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, esiintyykö sellaista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvää olennaista epävarmuutta, joka voi antaa merkittävää aiheutta epäillä emoyhtiön tai konsernin kykyä jatkaa

LISTAYHTIÖN TILINTARKASTUSKERTOMUS (KONSERNI IFRS JA EMO FAS) – HUOM! TILIKAUSI 2017

Mallia sovelletaan 17.6.2016 jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksista annettavissa tilintarkastuskertomuksissa. Jos tilikausi on kalenterivuosi, tätä mallia käytetään ensimmäisen kerran tilikaudelta 2017 annettavissa tilintarkastuskertomuksissa.

toimintaansa. Jos johtopäätöksemme on, että olennaista epävarmuutta esiintyy, meidän täytyy kiinnittää tilintarkastuskertomukseemme lukijan huomiota epävarmuutta koskeviin tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin tai, jos epävarmuutta koskevat tiedot eivät ole riittäviä, mukauttaa lausuntomme. Johtopäätöksemme perustuvat tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä hankittuun tilintarkastusevidenssiin. Vastaiset tapahtumat tai olosuhteet voivat kuitenkin johtaa siihen, ettei emoyhtiö tai konserni pysty jatkamaan toimintaansa.

- arvioimme tilinpäätöksen, liitetiedot mukaan lukien, yleistä esittämistapaa, rakennetta ja sisältöä ja sitä, kuvastaako tilinpäätös sen perustana olevia liiketoimia ja tapahtumia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan.
- hankimme tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä konserniin kuuluvia yhteisöjä tai liiketoimintoja koskevasta taloudellisesta informaatiosta pystyäksemme antamaan lausunnon konsernitiilinpäätöksestä. Vastaamme konsernin tilintarkastuksen ohjauksesta, valvonnasta ja suorittamisesta. Vastaamme tilintarkastuslausunnosta yksin.

Kommunikoidimme hallintoelinten kanssa muun muassa tilintarkastuksen suunnitellusta laajuudesta ja ajoituksesta sekä merkittävistä tilintarkastushavainnoista, mukaan lukien mahdolliset sisäisen valvonnan merkittävät puutteellisuudet, jotka tunnistamme tilintarkastuksen aikana.

Lisäksi annamme hallintoelimille vahvistuksen siitä, että olemme noudattaneet riippumattomuutta koskevia relevantteja eettisiä vaatimuksia, ja kommunikoidimme niiden kanssa kaikista suhteista ja muista seikoista, joiden voi kohtuudella ajatella vaikuttavan riippumattomuuteemme, ja soveltuviissa tapauksissa niihin liittyvistä varotoimista.

Päätämme, mitkä hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista olivat merkittävimpiä tarkasteltavana olevan tilikauden tilintarkastuksessa ja näin ollen ovat tilintarkastuksen kannalta keskeisiä. Kuvaamme kyseiset seikat tilintarkastuskertomuksessa, paitsi jos säädös tai määräys estää kyseisen seikan julkistamisen tai kun äärimmäisen harvinaisissa tapauksissa toteamme, ettei kyseisestä seikasta viestitä tilintarkastuskertomuksessa, koska siitä aiheutuvien epäedullisten vaikutusten voitaisiin kohtuudella odottaa olevan suuremmat kuin tällaisesta viestinnästä koituva yleinen etu.

Muut raportointivelvoitteet

[Tilintarkastustoimeksiantoa koskevat tiedot]

Olemme toimineet yhtiökokouksen valitsemana tilintarkastajana xx.xx.20xx alkaen yhtäjaksoisesti xx vuotta.⁵

Muu informaatio

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat muusta informaatiosta. Muu informaatio käsittää toimintakertomukseen ja vuosikertomukseen sisältyvän muun informaation kuin tilinpäätöksen ja sitä koskevan

⁵ EU-asetuksen vaatimuksia sovelletaan vasta 17.6.2016 tai sen jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksissa, mutta ne on lisätty tähän malliin havainnollistamistarkoituksessa.

LISTAYHTIÖN TILINTARKASTUSKERTOMUS (KONSERNI IFRS JA EMO FAS) – HUOM! TILIKAUSI 2017

Mallia sovelletaan 17.6.2016 jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksista annettavissa tilintarkastuskertomuksissa. Jos tilikausi on kalenterivuosi, tätä mallia käytetään ensimmäisen kerran tilikaudelta 2017 annettavissa tilintarkastuskertomuksissa.

tilintarkastuskertomuksen. Olemme saaneet toimintakertomuksen käyttöömme ennen tämän tilintarkastuskertomuksen antamispäivää, ja odotamme saavamme vuosikertomuksen käyttöömme kyseisen päivän jälkeen.⁶

Tilinpäätöstä koskeva lausuntomme ei kata muuta informaatiota.

Velvollisuutenamme on lukea edellä yksilöity muu informaatio tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tätä tehdessämme arvioida, onko muu informaatio olennaisesti ristiriidassa tilinpäätöksen tai tilintarkastuksessa hankkimamme tietämyksen kanssa tai vaikuttaako se muutoin olevan olennaisesti virheellistä. Toimintakertomuksen osalta velvollisuutenamme on lisäksi arvioida, onko toimintakertomus laadittu sen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti.

Lausuntonamme esitämme, että toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat yhdenmukaisia ja että toimintakertomus on laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti.

Jos teemme toimintakertomukseen sisältyvään informaatioon⁷ kohdistamamme työn perusteella johtopäätöksen, että kyseisessä muussa informaatioissa on olennainen virheellisyys, meidän on raportoitava tästä seikasta. Meillä ei ole tämän asian suhteen raportoitavaa.

[Muita alaotsikoita tarpeen mukaan]

[Tilintarkastajan toimipaikka ja päiväys]

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Tilintarkastajan osoite]

⁶ Tämä tilintarkastuskertomusmalli on tehty sillä oletuksella, että tilintarkastajan ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää käyttöönsä saama muu informaatio käsittää pelkästään toimintakertomukseen sisältyvän informaation. Jos tilintarkastaja on saanut ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää käyttöönsä jonkin muun dokumentin, joka on ISA 720:n mukaista muuta informaatiota, tulee tätä kohtaa muokata.

⁷ Tämä tilintarkastuskertomusmalli on tehty sillä oletuksella, että tilintarkastajan ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää käyttöönsä saama muu informaatio käsittää pelkästään toimintakertomukseen sisältyvän informaation. Jos tilintarkastaja on saanut ennen tilintarkastuskertomuksen antamispäivää käyttöönsä jonkin muun dokumentin, joka on ISA 720:n mukaista muuta informaatiota, tulee tätä kohtaa muokata.